



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

CARRERA DE DERECHO

**“EL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EN LA LEGISLACIÓN
ECUATORIANA”**

**Trabajo de Investigación previo a la obtención del título de Abogado de
los Tribunales de Justicia de la República del Ecuador y Licenciado en
Ciencias Políticas y Sociales**

AUTOR:

BERNARDO XAVIER MONSALVE ROBALINO

DIRECTOR:

DR. MARLON TIBERIO TORRES RODAS

CUENCA - ECUADOR

2015



Resumen

El Estado ecuatoriano con su sistema económico social y solidario, para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica y de la política fiscal, ha tenido una elevada dependencia de los ingresos provenientes de los recursos petroleros del país, que en los últimos años han tenido una disminución en su ingresos, lo cual hace necesario fortalecer el sistema de imposición interna.

Por este motivo se ha creado diferentes tributos, uno de ellos el impuesto a la Salida de Divisas, para poder controlar el flujo de capital desde el Ecuador hacia el exterior y de esta manera lograr que las divisas provenientes de la actividad económica se inviertan dentro del país.

En este sentido, con la presente monografía se pretende analizar el impuesto y los diferentes conflictos que se han generado en su aplicación, permitiendo obtener un conocimiento profundo del mismo y del impacto generado en el flujo de divisas desde su vigencia, de manera que será posible determinar si los objetivos propuestos en el establecimiento del impuesto han sido conseguidos en el marco de la regulación de la salida de capitales al extranjero.

Palabras Claves: Tributo, Divisas, Tributos Extrafiscales, Hecho Generador, Transferencias, Obligación Tributaria, Impuestos Reguladores.



Abstract

The Ecuadorian state with its social and supportive economic system, to comply with the objectives of economic policy and fiscal policy, has had a high dependence on revenues from oil resources, which in recent years have a decrease in their income, making it necessary to strengthen the system of internal taxation.

For this reason it has created various tributes, one tax currency outflows, to control the flow of capital from Ecuador to the outside and thus ensure that the revenues from economic activity to invest in the country.

In this sense, the present paper is to analyze the tax and the various conflicts that have arisen in its application, allowing to obtain a thorough understanding of it and the impact generated in the flow of foreign currency from its validity, so it will be possible determine whether the proposed objectives of the establishment of the tax have been achieved within the framework of the regulation of capital flight abroad.

Keywords: Tribute, Currencies, Non-tax taxes, Fact Generator, Transfers, Tax Liability, Regulators taxes.



ÍNDICE DE CONTENIDOS

Resumen	2
Abstract	3
CLAUSULA DE DERECHOS DEL AUTOR	6
CLAUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL	7
DEDICATORIA	8
AGRADECIMIENTO	9
INTRODUCCIÓN	10
CAPITULO 1	11
GENERALIDADES	12
1.1 El Tributo: Definición de tributo	12
1.2 Fines de los tributos	13
1.3 Clasificación de los tributos	14
1.4 Impuestos Reguladores y su finalidad	16
1.5 Tributos Ortodoxos y Heterodoxos	20
CAPITULO II	24
CREACIÓN DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS	25
2.1 Elementos generales del impuesto	25
2.1.1 Sujeto Activo del impuesto	25
2.1.2 Sujeto Pasivo del Impuesto	25
2.1.3 Sujetos Exonerados del Impuesto Salida de Divisas	30
2.1.4 Base Imponible	35
2.1.5 Tarifa Del Impuesto	36
2.1.6 Declaración y Pago del Impuesto	37
CAPITULO III	41
DEL HECHO GENERADOR	42



3.1 Hecho Generador	42
3.2 Hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas	43
3.3 Reglas de Aplicación del Hecho Generador	45
3.4 No son objeto del Impuesto Salida de Divisas	49
3.5 Análisis del impacto de la recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas en la Zona 6	51
CONCLUSIONES	56
Bibliografía	59
Normativa Jurídica	60



CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR

Bernardo Xavier Monsalve Robalino, autor de la Monografía **“EL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EN LA LEGISLACION ECUATORIANA.”**, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Abogado de los Tribunales de la República y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, Septiembre 2015.

Bernardo Xavier Monsalve Robalino

C.I: 0104011630



CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Bernardo Xavier Monsalve Robalino, autor de la Monografía **“EL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EN LA LEGISLACION ECUATORIANA”**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, Septiembre de 2015.

Una firma manuscrita que dice "Monsalve" dentro de un óvalo.

Bernardo Xavier Monsalve Robalino

C.I: 0104011630



DEDICATORIA

A mi Madre, por ser mi amiga y compañera que me ha ayudado a crecer, por apoyarme en todo momento, por confiar en mí incondicionalmente, por darme fuerza y motivación cuando lo necesitaba, por los consejos oportunos, por enseñarme a ser fuerte y por ser el ejemplo de lucha para salir adelante en la vida. A mi Padre, por enseñarme el valor que tiene la perseverancia. A mi hermano, por darme confianza en mí mismo cuando lo necesitaba. A mi abuela Martha, por ser mi segunda madre, por siempre escucharme y por brindarme su cariño tan especial. A mis amigos, que estuvieron acompañándome en los buenos y malos momentos.

Y de una manera muy especial, a dos grandes personas, que aunque no están a mi lado físicamente, siempre les tendré presente en mi vida a mi abuelo Jorge y a mi primo Pedro, quienes desde el cielo siempre me estarán cuidando y guiando para que todo salga bien.

Bernardo



AGRADECIMIENTO

Un especial agradecimiento a mi director de monografía Dr. Tiberio Torres Rodas por su apoyo y motivación para la terminación de mis estudios, y sobre todo gracias a su paciencia y disposición, fue posible la realización de este trabajo.

A mi Familia y Amigos por darme ánimos y brindarme su apoyo.

A la Universidad de Cuenca y a todos los docentes de la Facultad de Jurisprudencia, por haberme instruido, guiado y formado en este camino tan hermoso del derecho.

Bernardo



INTRODUCCIÓN

El Estado ecuatoriano con su sistema económico social y solidario, para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica y de la política fiscal, ha tenido una elevada dependencia de los ingresos provenientes de los recursos petroleros del país, que en los últimos años han tenido una notable declive, lo cual hace necesario fortalecer el sistema de imposición interna.

Hay que tener en cuenta que una de las principales obligaciones del estado es tender a una mejor distribución de la riqueza, para lo cual debemos tener en cuenta que uno de los ingresos más importantes que tiene el estado son los tributos.

Estos tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional, según nos indica el artículo 6 del código tributario ecuatoriano.

Por este motivo se ha creado diferentes tributos, uno de ellos el impuesto a la salida de divisas, que es una carga impositiva que se verifica en la salida de capital hacia el exterior, considerándole a este impuesto como una pena a la fuga de capitales y cuyo objetivo principal es mantener el capital circulante dentro del país y de esta manera lograr que las divisas provenientes de la actividad económica se inviertan dentro del país.

Es así que en esta monografía se realiza el análisis al impuesto a la Salida de Divisas en la legislación ecuatoriana, para lograr entender su naturaleza, finalidad, y el impacto que han producido las varias reformas desde su publicación en el registro oficial.



CAPITULO 1



GENERALIDADES

1.1 El Tributo: Definición de tributo

Según el Diccionario de la Real Academia: *“(del latín tributum) es la entrega por parte del súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad de dinero o en especie. También agrega: es una obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.”* (Amaro, Tributo, 2010)

El código tributario de Uruguay en su lo define de la siguiente manera: *“Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.* (Artículo 10)

El tratadista José Vicente Troya los define así: *“Son prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio, y están destinados a la financiación de los servicios públicos”.* (1984, pág. 16)

Fernando Pérez Royo *“El Tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”.* (Perez, 2001, pág. 44)

“El tributo se resumen y se concreta en una prestación pecuniaria que lo sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medida previstos por la ley.” (Troya J. V., 2014, pág. 5)

De estos conceptos podemos colegir ciertas características que tiene el tributo:

- Prestación pecuniaria: es una prestación que se lo hace mediante bienes, generalmente en dinero y en ocasiones se lo hace mediante especies.
- Los tributos deben estar claramente establecidos en la ley, tal es el caso que en nuestra ley se encuentra en forma de supuestos, de hechos hipotéticos que una vez que se cumpla tal supuesto o hecho podrá ser exigido. Los tributos podrán ser determinados como dice el Código Tributario Ecuatoriano en su artículo 3:



“Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

- Por encontrarse instituida en la ley, tiene un carácter obligatorio para el sujeto pasivo, es decir que tiene fuerza de imperio y que se le impone al sujeto pasivo que cumpla con los supuestos que se encuentran en la ley.
- La ley crea una relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes.
- El tributo tiene como finalidad el de recaudar fondos con el objeto de financiar los gastos Públicos.

1.2 Fines de los tributos

En la parte final de los conceptos antes mencionados tenemos como fines del tributo según: Fernando Pérez Royo que dice: “...con el objeto de financiar gastos públicos”, José Vicente Troya que dice “...están destinados a la financiación de los servicios públicos”, Valdez Costa Dice así “...con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Llegando a la conclusión que los tributos tienen la finalidad de recaudar los fondos para dar cumplimiento a los fines del estado.

Según nuestro código tributario en su artículo 6 dice:

“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”



Según el artículo 6 del código tributario podemos dividirlo en dos tipos de fines uno fiscal y otro extra fiscal:

Fin recaudador, es decir un fin fiscal cuya función es recaudar y financiar el gasto público.

Fines no recaudadores o extra fiscales, que *“servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”*(Código Tributario, art 6)

Es decir que los fines extra fiscales de los tributos servirán para incentivar o desincentivar ciertas actividades como por ejemplo con la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, o también desincentivar el uso del tabaco y de las bebidas alcohólicas.

“La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados”. (Econlink, s.f.)

1.3 Clasificación de los tributos

Según el código tributario ecuatoriano en su artículo Art. 1:

“Ámbito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora. “

Es decir los tributos se clasifican en impuestos, tasas y las contribuciones especiales.

Los impuestos



“Se considera como impuesto aquella prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición legal”. (Troya J. V., 1984, pág. 37)

German Bidart Campos: *“impuesto es la prestación patrimonial, generalmente en dinero, debida al Estado sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer necesidades colectivas; en el impuesto, quien lo paga no recibe beneficio concreto de ninguna índole, pero el Estado atiende con su recaudación gastos generales”.* (Econlink, s.f.)

“Un impuesto es un tributo sin derecho a contraprestación. Esto es que no se tiene derecho a utilizar un servicio o consumir un producto por haber pagado un impuesto”. (Finanlag, 2012)

Entonces la característica principal del impuesto es que no existe una contraprestación directa, sino va en beneficio de la colectividad, tenemos varios ejemplos de impuestos como: Impuesto a La Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Salida de Divisas, etc.

Según José Vicente Troya *“afirma que una de las característica de los impuestos es de ser prestaciones pecuniarias económicas cuyo producto pagan los ciudadanos en cumplimiento de un deber cívico y de acuerdo a la capacidad contributiva.”* (Troya J. V., 1984, pág. 19)

Tasas

Robert Blacio, define:

“es también una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente regulador, ya sea en su persona o en sus bienes.

Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el estado. La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.” (Blacio, 2009)

Por ejemplo la tasa que se cobra por la recolección de la basura.



Contribuciones Especiales

Diccionario de la Real Academia: “(del latín contibutio-oñis) tributo que se exige a quien se beneficie de la realización de obra pública o del establecimiento de servicios públicos” (Amaro, s.f.)

Giuliani Fonrouge: “puede definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (Amaro, s.f.)

Héctor Villegas: “son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de gastos derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.” (Amaro, s.f.)

José María Martín: “son definibles como las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado”. (Amaro, s.f.)

“Es la prestación pecuniaria que se da en razón de beneficios individuales de demanda real. Una de las condiciones para que el individuo pague una contribución es que obtenga una ventaja, ya sea patrimonial incrementándose el valor de un inmueble o una ventaja en cuanto al nivel estándar de vida que lleva.” (Amaro, s.f.)

Por ejemplo la contribución que se cobra por el pavimentado de una calle, la cual se les cobra a los propietarios de los inmuebles por la que pasa.

1.4 Impuestos Reguladores y su finalidad

“Pigou en sus tratados explica que el objeto de un impuesto regulador es alcanzar una eficiente asignación de recursos cuando se presentan en un mercado de deseconomías.” (Rengifo , 2014, pág. 37)

Debiendo entender como Deseconomía Externa: *“es un concepto que indica la medición del valor monetario de los daños, perjuicios o efectos negativos que un individuo u otro agente económico colocan sobre los miembros de una sociedad. Efectos negativos que no son capturados, medidos o*



internalizados por el sistema de precios de la economía.” (Yáñez, 2012, pág. 16)

“Los impuestos reguladores cumplen el propósito de corregir o eliminar la distorsión en la asignación de recursos que producen las deseconomías externas o externalidades negativas presentes en algunos mercados”. (Yáñez, 2012, pág. 16)

Basándonos en el concepto de tributo y en sus finalidades tenemos que los impuestos reguladores tienen como finalidad el de ayudar al logro de objetivos económicos y sociopolíticos del estado, ya que este tipo de impuestos se establecen como política fiscal y de esta manera influye en los individuos en su toma de decisiones y corrige fallas dentro del sistema económico, pero nunca dejan de tener como objetivo recaudar, aunque pasa a ser un objetivo de segundo plano.

Esto concuerda con el código tributario en su artículo 6 *“...servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”*

“En la legislación ecuatoriana los impuestos reguladores, fueron creados a través de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador y de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Estos Impuestos son:

Impuesto a la Salida de Divisas;

Impuesto a los Ingresos extraordinarios;

Impuesto a las Tierras Rurales;

Impuesto a los Activos en el Exterior.” (Chiriboga, 2009, pág. 277)

- **Creación del impuesto a la Salida de Divisas**

Tiene como objeto la salida de divisas al exterior, se constituye por la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier



naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Su base imponible es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.

- ***Creación del impuesto a los Ingresos Extraordinarios***

El objeto se establece a los ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables. La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio.

La tarifa del impuesto es del 70%.

- ***Creación Del Impuesto A Las Tierras Rurales***

Tiene como objeto la propiedad o posesión de inmuebles rurales con una superficie igual o superior a 25 hectáreas. Para el cálculo del impuesto se considerará como base imponible al área total correspondiente a todos los inmuebles rurales de propiedad o posesión del sujeto pasivo a nivel nacional. Los sujetos pasivos deberán pagar el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas.

- ***Creación del impuesto a los Activos en el Exterior***

Establece el impuesto sobre los fondos disponibles e inversiones que mantengan en el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías. Para el



cálculo del impuesto se considerará como base imponible el saldo promedio mensual de los fondos disponibles en entidades extranjeras domiciliadas o no en el Ecuador y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional que mantengan los sujetos pasivos.¹

Antes de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria contábamos solo con Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) el cual es un impuesto que se aplica (con ciertas exenciones) al consumo de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos, vehículos de hasta 3.5 toneladas de procedencia nacional o importada. También se gravan con este tributo a bienes suntuarios importados como: aviones, avionetas, helicópteros, motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo, a la prestación de servicios por parte de las empresas de telecomunicaciones, etc. (observatoriofiscal.org, s.f.)

Como otros impuestos reguladores podríamos considerar a los **Impuestos Verdes**:

- *“La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, de 24 de noviembre de 2011, creó el Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje, estableciendo adicionalmente que las operaciones gravadas con dicho impuesto serán objeto de declaración dentro del mes subsiguiente al que se las efectuó.*

De conformidad con la referida norma, el hecho generador de este impuesto es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua, o su desaduanización para el caso de productos importados, pudiendo el consumidor recuperar el valor pagado por concepto de este impuesto.

La tarifa establecida para este impuesto por cada botella plástica gravada con este impuesto, será de hasta dos centavos de dólar de los Estados Unidos de América del Norte (0,02 USD), valor que se devolverá en su totalidad a quien recolecte, entregue y retorne las botellas, para lo cual se establecerán los respectivos mecanismos tanto para el sector privado como público para su recolección, conforme

¹ Fuente: Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador



disponga el respectivo reglamento. El SRI determinará el valor de la tarifa para cada caso concreto.” (Bases Legales, s.f.)

- *“Conforme la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, este impuesto grava a la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre.*

Sujeto Activo: Quien cobra el impuesto. El Estado Ecuatoriano administrado por el SRI.

Sujeto Pasivo: Quien paga el impuesto. Todo propietario de vehículos motorizados de transporte terrestre.” (SRI, s.f.)

1.5 Tributos Ortodoxos y Heterodoxos

La clasificación de los tributos heterodoxos y ortodoxos no es común, es un tema nuevo en el derecho tributario. La doctrina en los últimos años ha empezado a conceptualizar. Este tema se venía aplicando hace varias décadas en los paises europeos y posteriormente lo han adquirido los países en Latinoamérica.

Hay que hacer una diferenciación entre los tributos ortodoxos y heterodoxos.

Los tributos ortodoxos, partimos de la palabra ortodoxo que significa lo común, lo habitual, lo tradicional. En este sentido los tributos ortodoxos vienen a ser los tributos que forman parte del esquema tradicional impositivo del Estado. Es decir, los tributos que comúnmente se utilizan en la mayoría de Estados para conformar su régimen tributario. Tales como impuesto a las rentas, impuestos sobre el patrimonio, impuestos a los consumos especiales, impuesto al valor agregado, los tributos al comercio exterior, etc. Que son comunes para conformar los regímenes tributarios internos de los Estados.

Los tributos heterodoxos se salen de la esfera común del esquema tributario. Estos tributos surgieron con el estado social y el estado de bienestar, tienen una característica fundamental que comúnmente buscan fines extrafiscales, son tributos que producen un gran impacto recaudatorio y son temporales. (Ramírez, 2013)



Entonces podríamos decir que las características de este tipo de tributos son:

- Fuera de lo común del esquema tributario, es decir son tributos que están independientes al esquema tributario tradicional, graban circunstancias específicas que no son comunes.
- Fin extrafiscal, es una característica fundamental, es una finalidad aparte de la fiscal o de recaudar. Es una finalidad política económica, la cual puede ser incentivar ciertos actos o desincentivar ciertas prácticas, como por ejemplo desincentivar el consumo de cigarrillos.
- Nacieron a partir del Estado Social y el Estado de Bienestar, partiendo de que en el Estado Social, el Estado debe ser más participativo en aspectos sociales del grupo humano regulando su convivencia, brindando seguridad, administración de justicia, salud, educación, servicios básicos, etc. y el Estado de Bienestar, aparte de todo lo anterior. El Estado tiene la obligación de procurar bienestar a los ciudadanos.

Bien aquí hay que recalcar que los impuestos ortodoxos son el soporte para brindar lo que da el Estado Social, es decir lo que el Estado comúnmente necesita.

Pero el Estado de Bienestar debe procurar otras cosas necesarias para conseguir el bienestar de los ciudadanos, por ejemplo ayuda económica como el bono de desarrollo social, aparte de brindar educación debe generar gente altamente profesional dando la oportunidad de que se especialicen para lo cual tiene que dar becas, y para ello necesita nuevas fuentes de ingresos, generar recursos adicionales para sostener todas estas nuevas necesidades que tiene el Estado de Bienestar. Para solventar estos gastos nacen los impuestos heterodoxos.

- Generan un gran impacto recaudatorio, en el sentido de que generalmente se trata de tributos que requieren muy poco control de la administración tributaria para ser recaudado o al menos no en la misma medida que los tributos ortodoxos o tradicionales y tiene buenos resultados en el impacto económico de la recaudación.



- Temporal, ya que estos tributos duran hasta que se solventa la necesidad tributaria por la que fueron creados.

Hay que destacar que los tributos heterodoxos y ortodoxos tienen las características propias de todos los tributos.

Hago referencia a la doctora María José Ramírez Cardoso que en su tesis realizada en la Universidad Andina Simón Bolívar para la obtención de la Maestría Internacional en Derecho Tributario en el año 2013 se hace la siguiente pregunta y da respuesta a la misma:

“¿Por qué no fortalecer los tributos ortodoxos?”

La respuesta está íntimamente ligada a razones de índole política: la creación de tributos heterodoxos no afecta a todos los contribuyentes, por lo general dichos impuestos van dirigidos a pocos sectores de la sociedad, como por ejemplo a las empresas que poseen activos, a quienes realizan transacciones financieras, a quienes envían divisas al exterior, entre otros, lo que conlleva a que la oposición a ellos sea menor, lo que no sucedería, por ejemplo, con el aumento de la tarifa del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto al Valor Agregado.” (2013, pág. 20)

La recaudación en cuanto al volumen tiene dos factores: la Tarifa y el universo de contribuyentes.

Los tributos ortodoxos tienen un universo de contribuyentes mayor que afecta a la generalidad de la población, y cualquier medida que se tome en ellos como una modificación a la tarifa causaría un impacto mayor y existiría una oposición mayor a la medida tomada. Los tributos heterodoxos tienen un universo de contribuyentes menor, por lo cual cuando se tome una medida o se modifiquen serán pocos los que se opongan. Por tales motivos en los tributos ortodoxos se suele aumentar el universo de contribuyentes, mientras que en los tributos heterodoxos suele aumentarse la tarifa. Ejemplo claro es el Impuesto a la Salida de Divisas.

Los tributos reguladores tienen características heterodoxas, al menos se crearon así, aunque luego algunos fueron cambiando su



naturaleza como el ISD, que conceptualmente ha dejado de ser un impuesto heterodoxo y ha pasado a ser parte del esquema de tributación normal del país, por su buen resultado en las recaudaciones. El Impuesto a la Salida de Divisas se creó por la necesidad de frenar la salida de divisas al exterior, por el bien del Estado. Ya que era lógico que el Estado no podía prohibir o restringir la salida de divisas, por lo tanto se implementó el impuesto para desalentar partiendo desde el punto de vista del costo-beneficio. Pero como veremos en mi opinión, no cumplió con esta finalidad extrafiscal, sino solo con el fin fiscal.



CAPITULO II



CREACIÓN DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS

El Impuesto a la Salida de Divisas se encuentra en la Ley De Equidad Tributaria Del Ecuador, la cual fue creada en el año 2007 y entró en vigencia en el año 2008. En el capítulo primero de dicha ley hace referencia a la creación del Impuesto a la Salida de Divisas sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero con el propósito de regular la salida indiscriminada de capitales.

2.1 Elementos generales del impuesto

2.1.1 Sujeto Activo del impuesto

El sujeto activo es el ente público que tiene la facultad o la potestad para exigir el pago de tributos para fines públicos necesarios para vivir en sociedad. (Pérez Royo, 2001, pág. 139)

Según la Ley De Equidad Tributaria Del Ecuador El sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano que lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

2.1.2 Sujeto Pasivo del Impuesto

Concepto de sujeto Pasivo

En el código tributario ecuatoriano encontramos la siguiente definición de sujeto pasivo:



Art. 23.- Sujeto Pasivo:

“Es sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la Ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la Ley Tributaria respectiva.”

Art. 24.- Contribuyente:

“Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”

Art. 25.- Responsable:

“Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.”

Depende del hecho generador. Quien verifica el hecho generador es el contribuyente. Quien está obligado a realizar el pago sin verificar el hecho generador es el responsable. Hay ocasiones que paga el contribuyente y otras que paga el responsable y otras que están obligados ambos.

Por ejemplo en el impuesto a la renta el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que cumple el hecho generador el cual en resumen sería el de obtener ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio o poseer un patrimonio, en este caso deberá pagar el tributo.

En cambio en el impuesto al valor agregado (IVA) la persona natural o jurídica que cobra el IVA y que debe declarar y pagar el IVA que ha cobrado



es el responsable, es decir la persona encargada de cobrar el IVA al consumidor final. El contribuyente en este caso es el consumidor final.

Otro caso en el que paga solo el responsable es en el impuesto a la renta en las sociedades. El responsable que paga el impuesto es el representante legal.

Tanto el responsable como el contribuyente se encuentran obligados cuando hay la obligación de retener el impuesto y no se lo hizo. En este caso el fisco puede perseguir el cobro del tributo ya sea al responsable como al contribuyente o a los dos al mismo tiempo.

Sujeto pasivo del impuesto salida de divisas

Según la Ley De Equidad Tributaria Del Ecuador en su art. 158.- *Sujeto Pasivo.-*

“Son sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas las personas naturales, sucesiones indivisas² y las sociedades privadas, en los términos de la Ley de Régimen Tributario Interno, nacionales o extranjeras, que transfieran y/o envíen dinero al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.

Las entidades que integran el Sistema Financiero Nacional se constituyen obligatoriamente en agentes de retención³ de este impuesto por las transferencias que realicen por disposición de sus clientes.”

Entonces las personas nacionales o extranjeras, naturales o jurídicas que transfieran o envíen dinero al exterior, estas serán las personas que verifiquen el hecho generador por lo tanto serán los contribuyentes. Las entidades financieras serán agentes de retención por las transferencias que realicen por disposición de sus clientes. Aquí los que dan la orden de la

² Está compuesta por todos aquéllos que comparten una herencia que no ha sido repartida, sea por ausencia de testamento, sea porque éste no ha consignado la partición de algunos bienes, sea porque han decidido no repartir el o los bienes materia de la sucesión. Una sucesión indivisa existe en relación al bien o bienes sobre los cuales los herederos comparten la propiedad.

³ La retención es la obligación que tiene el comprador de bienes y servicios, de no entregar el valor total de la compra al proveedor, sino de guardar o retener un porcentaje en concepto de impuestos. Este valor debe ser entregado al Estado a nombre del contribuyente, para quien esta retención le significa un prepago o anticipo de impuestos.



transferencia es el contribuyente que lo hace a través de terceros que sin verificar el hecho generador se convierte en responsable como agente de retención de tributos. Es decir los responsables serán las instituciones del sistema financiero y las empresas de Courier.

El reglamento a la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en su artículo 2 nos dice lo siguiente:

“Las empresas de Courier, para efectos de la aplicación de esta ley se dividen en dos tipos:

1. Mensajería expresa o correos rápidos: Son sociedades reguladas por la Superintendencia de Compañías, que prestan el servicio de envío o traslado de encomiendas, paquetes o sobres al exterior.

2. Courier propiamente dichos: Son sociedades reguladas por la Superintendencia de Compañías, que prestan el servicio de transferencias, traslado o envío, y recepción de divisas, paquetes, encomiendas y sobres, desde y hacia el exterior.

Correos del Ecuador forma parte de las empresas definidas en el numeral 1 del presente artículo.

Cuando interviene una institución del sistema financiero esta se constituye obligatoriamente en un agente de retención del impuesto. “

Según el reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en su art. 8 hace referencia al sujeto pasivo del impuesto:

“Constituyen sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas en calidad de contribuyentes:

a) Las personas naturales nacionales o residentes en el país;

b) Las sucesiones indivisas;

c) Las sociedades privadas nacionales;

d) Las sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras;

e) Los importadores de bienes, ya sean personas naturales, sociedades nacionales o extranjeras, o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras.

f) Las personas naturales y las sociedades ecuatorianas o extranjeras, domiciliadas o residentes en el Ecuador, que efectúen pagos desde el exterior relacionados con la amortización (La amortización es un término económico y contable, referido al proceso de distribución en el tiempo de un valor duradero.) de capital e intereses por créditos externos gravados con el impuesto; o, con el pago de importaciones, servicios e intangibles;



- g) Las personas naturales y las sociedades ecuatorianas o extranjeras, domiciliadas o residentes en el Ecuador, que no ingresen al país las divisas generadas por concepto de actividades de exportación de bienes o servicios; y,*
- h) Las personas naturales nacionales o extranjeras que efectúen traslados de divisas, de acuerdo al inciso 2 del artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. (Las transferencias realizadas al exterior de hasta 1000 dólares de los Estados Unidos de América, estarán exentas del Impuesto a la Salida de Divisas, recayendo el gravamen sobre lo que supere tal valor. En el caso de que el hecho generador se produzca con la utilización de tarjetas de crédito o de débito no se aplicará esta exención.)*

Son sujetos pasivos del impuesto, en calidad de agentes de retención, los siguientes:

1. Las instituciones del Sistema Financiero Nacional y Extranjero, en los siguientes casos:

- a. Cuando transfieran por cualquier medio divisas al exterior por disposición de sus clientes;*
- b. Cuando los clientes de la institución financiera hubieren realizado retiros desde el exterior mediante tarjetas de débito, con cargo a cuentas nacionales;*
- c. Cuando los clientes de la institución financiera hubieren realizado consumos en el exterior, con tarjetas de débito;*
- d. Cuando sean emisoras o administradoras de tarjetas de crédito, por los consumos realizados por sus tarjetahabientes en el exterior;*
- e. Cuando sean emisoras o administradoras de tarjetas de crédito, por los avances de efectivo realizados por sus tarjetahabientes en el exterior;*
- f. Cuando emitan cheques sobre cuentas del exterior, con débito a cuentas nacionales o pago en efectivo realizado por sus clientes; y,*
- g. Cuando paguen cheques al exterior, con cargo a cuentas nacionales.*

2. Las instituciones de servicios financieros que sean emisoras o administradoras de tarjetas de crédito, en los siguientes casos:

- a. Cuando sus tarjetahabientes hubieren realizado consumos en el exterior; y,*
- b. Cuando sus tarjetahabientes hubieren realizado avances de efectivo en el exterior.*

3. El Banco Central del Ecuador, por las transferencias de divisas al exterior, ordenadas por las instituciones financieras.

Son sujetos pasivos del impuesto en calidad de agentes de percepción las empresas de Courier que envíen divisas al exterior,



por cualquier medio, ya sea a través de transferencias electrónicas o compensaciones internacionales. Cuando la empresa de Courier actúe a través de agentes o representantes, éstos últimos deberán percibir el impuesto junto con el valor del servicio, pero el agente de percepción y por tanto responsable de la declaración y pago de los impuestos percibidos será la empresa de Courier. De igual manera, se consideran agentes de percepción del ISD a las personas naturales o sociedades legalmente autorizadas para mantener almacenes libres en las zonas de pre-embarque internacional en los aeropuertos del país (DUTY FREE), y que se encuentre detallados en las resoluciones administrativas que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas.”

2.1.3 Sujetos Exonerados del Impuesto Salida de Divisas

2.1.3.1 Conceptos de exoneración y de exención

Según el código tributario del Ecuador en su Capítulo V referente a las exenciones, en el art 30 tenemos el siguiente concepto: *“Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.*

Entonces exención y exoneración según nuestro código tributario significa lo mismo: la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, es decir que necesariamente para que exista la exención o la exoneración debe haber la obligación tributaria.

Todos tenemos una obligación de carácter tributario que parte de una relación entre el estado y los particulares y que nace en virtud de la ley, es así que encontramos en la constitución como una de las obligaciones de los ciudadanos de pagar los tributos establecidos en la ley. Esta es una relación jurídica tributaria en la cual todos estamos sometidos a cumplir obligaciones con carácter tributario. Una de las obligaciones es la obligación tributaria que nace exclusivamente por la verificación del hecho generador. Art. 15 de nuestro código tributario que dice lo siguiente: *“Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o*



servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

Es decir que la obligación tributaria nace con la verificación del hecho generador, y es la obligación de pagar tributos. Es necesario que la obligación tributaria exista para que se den las exoneraciones. Pues existe la no sujeción que implica que las circunstancias jurídicas no se aplican o no se ajustan al hecho generador y por ende no se genera el hecho generador como veremos más adelante.

2.1.3.2 Exenciones al Impuesto Salida de Divisas

Según la Ley Reformatoria a La Equidad Tributaria del Ecuador en su art 159 nos indica las exenciones al Impuesto a la Salida de Divisas:

“Los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta (\$10,800.00 cada año cambia) de personas naturales estarán exentos de este impuesto; en lo demás estarán gravados.”

Aquí existe el problema del formulario de aduana que todavía no se encuentra ajustado a las disposiciones legales vigentes, es decir no se encuentra actualizado.

“Las transferencias realizadas al exterior de hasta 1000 dólares de los Estados Unidos de América, estarán exentas del Impuesto a la Salida de Divisas, recayendo el gravamen sobre lo que supere tal valor.” En el caso de que el hecho generador se produzca con la utilización de tarjetas de crédito o de débito no se aplicará esta exención. Según el Suplemento -- Registro Oficial Nº 792 -- Miércoles 19 de septiembre del 2012 Artículo “1.- Respecto de la exoneración prevista en el segundo inciso del artículo 159 de la Ley Reformatoria de la Equidad Tributaria del Ecuador, los agentes de retención y percepción se abstendrán de efectuar la respectiva retención o percepción del Impuesto en los casos en los que un mismo contribuyente transfiera o envíe al exterior hasta mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 1,000.00), dentro de un mismo período quincenal, comprendido entre el día



1 y el día 15 de cada mes, o entre el día 16 y el último día de cada mes. Los agentes de retención y percepción deberán retener o percibir, respectivamente, el Impuesto a la Salida de Divisas que se genere sobre el monto de las transferencias efectuadas en los referidos períodos quincenales, que superen el valor antes señalado.” (NAC-DGERCGC12-00572 del 06 de Septiembre de 2012).

Para entender mejor con el siguiente ejemplo:

Persona YYY transfiere 31.000 dólares el 1 de febrero del 2015, está exenta del impuesto solo los 1.000 dólares, la base imponible será sobre los 30.000 dólares, de lo cual tendrá que pagar el 5% que corresponde al Impuesto salida de divisas que es de 1.500 dólares.

Persona xxx transfiere 1.000 dólares el 1 de marzo del 2015, está exenta del impuesto, la misma persona xxx transfiere 1.000 dólares el 10 de marzo del 2015, aquí ya no está exenta del impuesto, la base imponible será sobre los 1.000 Dólares y tendrá que pagar el 5% que constituye el impuesto salida de divisas, es decir 50 Dólares.

Si una persona transfiere 1.000 dólares el 15 de abril del 2015 y luego el 16 de abril vuelve a enviar otros 1.000 dólares está exenta de pagar el impuesto a la salida de divisas. Aquí podemos ver que es una falla de la ley el haber puesto del 1 al 15 y del 16 hasta el fin de mes, pues si se dejaba solo cada 15 días no pasaría este tipo de casos. Los 15 días se contarán desde que se envió las divisas.

“También están exonerados los pagos realizados al exterior, por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, destinados al financiamiento de inversiones previstas en el Código de la Producción. En estos casos, la tasa de interés de dichas operaciones deberá ser inferior a la tasa de interés activa referencial a la fecha del registro del crédito. Se exceptúa de este beneficio a las instituciones del sistema financiero nacional y los pagos relacionados con créditos concedidos por



partes relacionadas o instituciones financieras constituidas o domiciliadas en paraísos fiscales o, en general, en jurisdicciones de menor imposición.”

“Asimismo, habrá exoneración sobre los pagos realizados al exterior por parte de administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), tanto por concepto de importaciones de bienes y servicios relacionados con su actividad autorizada, así como para la amortización de capital e intereses generados sobre créditos que les hayan otorgado instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, para el desarrollo de sus inversiones en el Ecuador. La tasa de interés de dichas operaciones deberá ser inferior a la tasa de interés activa referencial a la fecha del registro del crédito. Se exceptúa de este beneficio los casos en que el crédito haya sido concedido por partes relacionadas, o por una institución financiera constituida o domiciliada en paraísos fiscales, o en jurisdicciones de menor imposición.

De igual manera, están exonerados del pago del Impuesto a la Salida de Divisas, los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural –según corresponda– no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye.”(art.159)

Para complementar el art. 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador tenemos en el reglamento a la aplicación del impuesto a la salida de divisas en su art 14:

“Están exonerados los pagos realizados al exterior por concepto de amortización de capital e intereses, generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, destinados al financiamiento de inversiones en Ecuador previstas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, inclusive los efectuados por parte de administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) relacionados directamente con su actividad autorizada. La tasa de interés de estas operaciones deberá ser inferior a la tasa de interés activa referencial a la fecha del registro del crédito; si la tasa de interés del crédito es superior a la tasa de interés activa



referencial, no se aplica la exención a la totalidad del pago. Esta exención tampoco aplica a pagos realizados al exterior por las instituciones del sistema financiero nacional ni a los pagos relacionados con créditos concedidos por partes relacionadas o instituciones financieras constituidas o domiciliadas en paraísos fiscales o, en general, en jurisdicciones de menor imposición.”

Según el código tributario tenemos exenciones generales en el Art. 34.- Exenciones Generales.- (Agregado el último inciso por el Art. 1 de la Ley 93; R.O. 764-S, 22-VIII-95).-

“Sin perjuicio de lo que se disponga en Leyes Especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

- 1. El Estado, las Municipalidades, los Consejos Provinciales, las Entidades de Derecho Público y las Entidades de Derecho Privado con finalidad social o pública;*
- 2. Los Organismos o Empresas del Estado, de las Municipalidades u otras Entidades del Gobierno Seccional o Local, constituidos con independencia administrativa y económica como Entidades de Derecho Público o Privado, para la prestación de servicios públicos;*
- 3. Las Empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;*
- 4. Las Instituciones y Asociaciones de carácter privado, de Beneficencia o de Educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;*
- 5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros Organismos Internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,*
- 6. Bajo la condición de reciprocidad internacional:*
 - a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;*
 - b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y,*



c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al Impuesto al Valor Agregado IVA e Impuesto a los Consumos Especiales ICE. “

2.1.4 Base Imponible

La Base Imponible va a ser el monto sobre el cual se aplicará el porcentaje de impuesto; suele estar establecido en la ley dependiendo de cada impuesto, con el cual se determinará el gravamen que deberá ser pagado.

Según la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador en su Art. 160.- *“La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.”*

En el reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas en su Art. 21.- Base Imponible: *“La base imponible del impuesto en el caso de transferencias, traslados o envíos de divisas al exterior por cualquiera de los medios descritos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y este reglamento, es el valor total de las divisas transferidas, trasladadas o enviadas.”*

“Cuando se trate de avances de efectivo o retiros de divisas desde el exterior, con cargo a cuentas nacionales, mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito, la base imponible estará constituida por el valor total de la transacción.” (Boletines Informativos - Russell Bedford Ecuador 2013 ENERO BOLETÍN INFORMATIVO No. 7 2013)

Por ejemplo: si se realiza una compra en el exterior con la tarjeta de crédito de una computadora que cuesta 800 dólares, se aplicara la tarifa sobre la base imponible que en este caso es son los 800 dólares.

“Se considerará como base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas para efectos de las presunciones establecidas en la Ley:



1. Para el caso de los pagos efectuados desde el exterior por concepto de importaciones, la base imponible estará constituida por el valor en aduana de las mercancías, que figure en la Declaración Aduanera y los demás documentos pertinentes. Si la Administración Aduanera realiza ajustes en el valor de las mercancías o detecta mediante la Declaración Aduanera que se hubieren realizado pagos desde el exterior respecto a otros componentes de la negociación relacionados con la importación, se afectará también la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas.”

“2. Al total de pagos, sin considerar descuentos, por concepto de servicios e intangibles cancelados desde el exterior, o el valor registrado contablemente, el que sea mayor.”

“3. Para el caso de divisas no ingresadas al país por concepto de exportaciones de bienes o servicios, la base imponible estará constituida por el total de exportaciones efectuadas, menos el total de exportaciones cuyas divisas ingresaron al país en el plazo determinado en este reglamento. A dicha base imponible se aplicará la tarifa vigente del impuesto y al resultado obtenido se descontará el ISD generado en las presunciones relacionadas con todo pago efectuado desde el exterior.

Si la Administración Aduanera realiza ajustes en el valor de las mercancías o la Administración Tributaria realiza ajustes por precios de transferencia al valor de las exportaciones, se afectará también la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas.”

2.1.5 Tarifa Del Impuesto

“Lista o catálogo de precios, derechos o impuestos que han de pagarse por determinados objetos, mercaderías, trabajos o servicios.” (Cabanellas, 2009)

Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente. (Gerencie.com, 2010)

La tarifa del impuesto a la salida de divisas ha tenido múltiples reformas desde el año 2008 en que entró en vigencia, la cual era del 0.5%, con lo que se logró recaudar en la Zona 6 un total de \$888.119,05; en el año 2009 se reformó a 1% según R.O. 497 -30-XII-2008, con lo que se logró recaudar en



la Zona 6 un total de \$3.079.309,96; en el 2010 fue del 2% según la reforma R.O.94-S, 23-XII-2009, con lo que se logró recaudar en la Zona 6 un total de \$7.898.815,87; y la última reforma en el año 2011 en el cual la tarifa es del 5% según la reforma R.O. 583-S, 24-XI-2011, con lo que se logró recaudar en la Zona 6 un total de \$9.151.918,88.

Actualmente la tarifa que se aplica a la base imponible del impuesto a la salida de divisas es del 5% la cual se encuentra establecida en la ley reformativa para la equidad tributaria en su art. 162.

2.1.6 Declaración y Pago del Impuesto

Art. 161.- Declaración y Pago del Impuesto.-

Los sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas declararan y pagaran el impuesto de la manera siguiente:

a) En los casos en que la salida de capitales, como producto de transferencias hacia el exterior, fuese efectuada por personas naturales y sociedades, diferentes de instituciones financieras, el Impuesto a la Salida de Divisas será retenido por la institución financiera a través de la cual se realizó la operación.

Esta entidad acreditará los impuestos retenidos en una cuenta única de donde los recursos no podrán ser retirados sino hasta cuando deban ser transferidos a la cuenta respectiva en el Banco Central del Ecuador mensualmente, de acuerdo al calendario de pago de retenciones en la fuente establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas. Los mismos plazos se aplicarán para la declaración del impuesto ante el Servicio de Rentas Internas.

En el caso de no darse la transferencia deliberada del impuesto retenido según lo establecido, este hecho será considerado como defraudación tributaria al fisco por parte de la institución financiera implicada, recayendo sobre el representante legal las sanciones civiles y penales pertinentes, según lo establecido en la legislación ecuatoriana.



En este literal se explica claramente cómo deben proceder las instituciones financieras, cuando existan transferencias por personas naturales o jurídicas distintas a las instituciones financieras, reteniendo el impuesto a la Salida de Divisas, ya que estos actúan como agentes de retención. Las instituciones financieras deberán mandar las retenciones a una cuenta del Banco Central del Ecuador mensualmente, de no hacerlo deberá ser considerado defraudación tributaria al fisco.

b) Los sujetos pasivos que no utilicen el sistema financiero deberán declarar y pagar el impuesto dentro de los dos días siguientes a la operación, en cualquiera de las instituciones financieras, en la forma que se establezca en el Reglamento.

c) En el caso de que instituciones financieras nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador sean las que retiren divisas hacia el exterior, el Banco Central del Ecuador efectivizará la salida de los recursos monetarios al exterior previo al pago del impuesto y entregará al Servicio de Rentas Internas diariamente la información asociada a estas transacciones. El impuesto deberá ser acreditado dentro de los dos días hábiles siguientes por parte de la institución financiera a la cuenta respectiva en el Banco Central del Ecuador y declarado mensualmente al Servicio de Rentas Internas de acuerdo al calendario de pago de retenciones en la fuente establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De igual manera que en el caso anterior, el no pago de este impuesto por parte de cualquier institución financiera será considerado como defraudación tributaria por parte de la institución financiera implicada según lo establecido en el literal a.

Según el reglamento:

Art. 22.- La Corporación Aduanera Ecuatoriana verificará el pago del ISD respecto de las divisas que porten los sujetos pasivos que salen del país. El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución, determinará los procedimientos y formularios que deberán observarse y presentarse para el pago del impuesto.



Art.23.- Cuando la transferencia, traslado, envío o retiro de divisas se haya realizado a través de una institución financiera o de una empresa emisora o administradora de tarjetas de crédito, el agente de retención deberá acreditar los impuestos retenidos en una cuenta única propia, de donde solo podrán debitarse los fondos mensualmente para efectos del pago del mismo impuesto, salvo el caso de operaciones de conciliación o ajustes propios de las operaciones realizadas.

El agente de retención declarará y pagará a través de Internet el impuesto retenido a sus clientes, junto con el impuesto causado por la transferencia, traslado o envío de sus fondos propios, en las mismas fechas previstas para la declaración y pago de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta, en el formulario dispuesto por el Servicio de Rentas Internas.

Las instituciones financieras y las empresas emisoras o administradoras de tarjetas de crédito podrán utilizar como crédito tributario al momento de determinar el impuesto a pagar, tanto las retenciones que les hubieren sido efectuadas como el impuesto pagado a las empresas de Courier por el envío de fondos propios.

La obligación de los bancos extranjeros, prevista en el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se entenderá cumplida con la declaración y pago de los impuestos retenidos por éstos, conforme se establece en el presente artículo.

Boletines Informativos - Russell Bedford Ecuador 2013

BOLETÍN INFORMATIVO ENERO No. 7 2013

Art. 24.- Cuando la transferencia, traslado o envío de divisas al exterior se realice mediante las empresas de Courier, estas en su calidad de agentes de percepción, declararán y pagarán el impuesto percibido, junto con el impuesto que se hubiere causado por la transferencia, traslado o envío de fondos propios, en las mismas fechas previstas para la declaración y pago de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta.

Se considerará crédito tributario para la determinación del Impuesto a la Salida de Divisas a pagar por las empresas de Courier, los siguientes: las



retenciones efectuadas al Courier por el mismo concepto, por las Instituciones del Sistema Financiero, al momento de transferir, trasladar o enviar el saldo neto de las remesas, que ya fueron objeto de percepción por parte del mismo Courier; las retenciones efectuadas al Courier por la transferencia, traslado o envío de fondos propios; y, el Impuesto a la Salida de Divisas pagado por el Courier a otros agentes de percepción.

Art. 25.- El Banco Central del Ecuador acreditará, los valores retenidos a las instituciones financieras por el Impuesto a la Salida de Divisas, en la cuenta que el Servicio de Rentas Internas abrirá para el efecto en el mismo Banco; dicha acreditación deberá realizarse en un término máximo de dos días hábiles contados a partir de la fecha en la que se efectuó la transferencia, traslado o envío de divisas que produjo la retención.

Art. 26.- En el caso de que la transferencia o envío de divisas al exterior no pueda concluirse y los valores retornen al Ecuador causándose un reverso de la transacción, la retención del impuesto por efecto de la transacción no concluida se considerará como ya efectuada para realizar la nueva transferencia o envío de divisas al exterior en las mismas condiciones en que se realizó la transacción original, siempre que el envío original, reverso y nuevo envío, se realicen antes de la fecha en que cada institución financiera debe presentar su declaración a la autoridad tributaria; de no ser así, la nueva transacción causará la retención del impuesto, y el sujeto pasivo deberá presentar un reclamo de pago indebido ante el Servicio de Rentas Internas, siguiendo el procedimiento previsto en el Código Tributario.



CAPITULO III



DEL HECHO GENERADOR

3.1 Hecho Generador

Al respecto en nuestro Código Tributario en su art. 16: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

De este concepto podemos concluir que el hecho generador es un presupuesto que debe estar establecido en la ley cuyo cumplimiento hace que se origine la obligación tributaria.

Ataliba, con una forma distinta de proponer los conceptos, llega a igual conclusión que la doctrina clásica, respecto de la existencia del hecho imponible. Dice: “La configuración del hecho, (aspecto material), su conexión con alguien, (aspecto personal), su localización (aspecto espacial), y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos materialmente, determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento”. (Troya J. , 2014, pág. 178)

Como podemos notar el hecho generador debe tener un aspecto material o elemento objetivo, el cual es la descripción del hecho concreto en la norma tributaria, es decir lo que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente, un aspecto personal o elemento subjetivo, que serán los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador, un aspecto espacial o elemento espacial, que constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que está descrito en la misma. Este elemento nos permite encontrar soluciones a los problemas de la doble tributación, y un aspecto temporal o elemento temporal, el cual es el que nos permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador. Este elemento es muy importante, ya que en el momento en que se produzca el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y en ese sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador. (Ilicleo, 2013)



3.2 Hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas

El hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas tiene varios supuesto, si bien el objeto del impuesto es único, pues el hecho generador no es único como ocurre en la mayoría de los impuestos, el cual se encuentra establecido en la ley reformativa para la equidad tributaria en el art. 156 que dice lo siguiente:

“El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.”

Este es el primer supuesto del hecho generador del ISD, que se refiere a la salida de divisas al exterior ya sea sin la intervención del sistema financiero o con la intervención del mismo, ya sea transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza. Además establece el mecanismo por el cual opera el hecho generador cuando intervienen instituciones del sistema financiero, por lo que se entiende que el momento en que se produce el hecho generador es cuando se realiza el débito de la cuenta.

“Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de Courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los Couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior.”

Como segundo supuesto del hecho generador pasa a establecer la obligación del Banco extranjero que opere en el Ecuador debe declarar



mensualmente el ISD que hubiese generado en las remesas de dinero aún bajo sistema courier o sistema expreso, mensajería expresa como por ejemplo el sistema de envío expreso exclusivamente de remesas Western Union.

“Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.”

En el siguiente supuesto del hecho generador la ley hace una presunción en relación a las circunstancias en las cuales sin que física, electrónica o materialmente el dinero salga desde el Ecuador al exterior, se entiende que se genera el ISD. Esta presunción tiene una parte fundamental en cuanto quien realiza el pago, ya que es una persona natural o jurídica domiciliada o residente en el Ecuador, independientemente que sea nacional o extranjera. Se genera aun cuando los pagos se realizan con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros. Esto se estableció con la finalidad de regularizar la fórmula de negociación que tenían establecido varias empresas subsidiarias que realizan negocios en el extranjero sin que los pagos se verifiquen en cuentas locales. Se explica con el siguiente ejemplo:

Supongamos que Pedro tiene un amigo en los Estados Unidos que le debe \$10.000 dólares, Pedro realiza una compra de repuestos de automóviles en los Estados Unidos por \$10.000 dólares. Pedro le dice a su amigo que se encuentra en los EEUU que pague la compra realizada por él con el dinero que le debe.

Aquí si se genera el ISD, independientemente como pague Pedro, porque en condiciones normales ese dinero es disponible de Pedro, se supone que cuando se pague la deuda, ese dinero debe ir al Ecuador.



La presunción se aplica cuando no se genera en el Ecuador una circunstancia que le ate a pagar el ISD por esas divisas que a la larga están saliendo de su patrimonio así el extranjero.

“También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.”

También se presume la Salida de Divisas en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, cuando las Divisas corresponden a los pagos de dichos bienes o servicios que no ingresan al país. Ejemplo:

Una compañía en el Ecuador exporta ciertos bienes generados en el Ecuador a una compañía en el extranjero. El pago se realiza en una cuenta que tiene la compañía ecuatoriana en un banco en el extranjero. Aquí el dinero nunca ingresa al país si no se queda en una cuenta en el extranjero. Se genera el ISD según esta presunción que hace la ley.

Una compañía en el Ecuador tiene una sucursal en el extranjero (EEUU) y la compañía extranjera le compra ciertos bienes que son fabricados en la sucursal de la compañía ecuatoriana que se encuentra en el mismo sitio que la compañía extranjera. Aquí no se produce el ISD, porque lo que se vendió no fue generado en el Ecuador.

3.3 Reglas de Aplicación del Hecho Generador

El Impuesto a la Salida de divisas fue establecido en cualquier tipo de salida de divisas sin importar el medio que se utilice ya sea por medio del sistema



financiero o sin este. También se establece algunas presunciones en el cual el dinero no sale física o materialmente del país como en los pagos efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, con recursos financieros en el exterior, de la persona natural o la sociedad o de terceros, y en la segunda presunción en el caso de las exportaciones cuando no ingresa al Ecuador el dinero por dichas exportaciones.

El reglamento a la aplicación del ISD explica algunos supuestos del hecho generador y dice lo siguiente: en su *Art. 6.- Hecho generador*:

“El hecho generador se produce al momento de la transferencia, traslado, o envío de divisas al exterior, o cuando se realicen retiros de divisas desde el exterior con cargo a cuentas nacionales, con o sin la intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. En el giro de cheques sobre cuentas del exterior con débito a una cuenta nacional o pago en efectivo, el hecho generador se produce cuando este título es emitido por la institución financiera.”

El comienzo de este artículo nos deja claro el momento en que se produce el hecho generador pues este se genera al momento de la transferencia, traslado o envío de divisas al exterior, o cuando desde el exterior se retira dinero de cuentas nacionales. Por ejemplo cuando se realiza una compra en el exterior con una tarjeta de crédito pero al final no acepta el pago el vendedor. Aquí si se genera ISD ya que se hizo la transacción aun cuando el pago haya sido aceptado o rechazado por el vendedor, ya que el hecho generador se produce cuando sale las divisas independientemente del negocio jurídico entre las partes llegue a realizarse o no.

En el caso de giro de cheques sobre cuenta del exterior con débito en una cuenta nacional o pago en efectivo, el hecho generador se produce cuando este título es emitido por la institución financiera.

“En el giro de cheques sobre cuentas nacionales, que se cobren desde el exterior, el hecho generador se produce cuando el cheque sea pagado al beneficiario; para el efecto la institución financiera que reciba cheques para el cobro desde el exterior deberá informar este hecho a la institución financiera en la que el girador mantenga la cuenta corriente para que esta proceda al débito del valor del cheque y del impuesto respectivo.”



Hay que diferenciar con el caso anterior. Hay dos momentos diferentes el primer caso se genera el hecho generador cuando se emite el título por el banco y en el segundo caso se genera el hecho generador cuando se paga el cheque.

En el envío o transferencia de divisas con la intermediación de couriers, el hecho generador se produce cuando el ordenante solicita el envío de las divisas.

En el envío o transferencias de divisas con la intermediación de couriers, el hecho generador se produce cuando el ordenante da la orden de envío de divisas aun cuando no se produzca la transferencia. La orden que da quien envía las divisas al extranjero en couriers produce el hecho generador independientemente se produzca el envío o transferencia.

“Art.- Para la aplicación de las presunciones establecidas en el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se observarán las siguientes reglas:

1. Pagos efectuados desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador:

a. En los pagos efectuados desde el exterior por concepto de amortización de capital y pago de intereses y comisiones generados en crédito externos gravados con el impuesto, el impuesto a la salida de divisas se causa al momento del registro contable del pago de la respectiva cuota o a su vencimiento, conforme lo pactado entre las partes inicialmente, lo que suceda primero.

b. En los pagos efectuados desde el exterior, por concepto de importaciones, se causa el impuesto al momento de la nacionalización o desaduanización de los bienes, según corresponda.

En los pagos efectuados desde el exterior, por concepto de importaciones que ingresen al país bajo regímenes aduaneros de tráfico postal o mensajería acelerada o courier, el Impuesto a la Salida de Divisas no afectará las categorías A, B y E; para las categorías C, D y F, el impuesto se causa al momento de la nacionalización cuando se cumplan los presupuestos de ley.

Si la importación se encontrase registrada como pendiente de pago, por un lapso mayor a doce meses, contados a partir de la fecha de



nacionalización o desaduanización de los bienes, se causará el impuesto al día siguiente de cumplirse el plazo señalado.

La presunción de pagos efectuados desde el exterior no se configura en la nacionalización de las siguientes importaciones a consumo:

I) Efectos personales de viajeros;

II) Menajes de casa y equipos de trabajo;

III) Envíos de socorro por catástrofes naturales o siniestros análogos a favor de entidades del Sector Público o de organizaciones privadas de beneficencia o de socorro;

IV) Donaciones provenientes del exterior, debidamente autorizadas por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en los casos establecidos en el literal e) del artículo 125 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones;

V) Fétretos o ánforas que contengan cadáveres o restos humanos;

VI) Muestras sin valor comercial, dentro de los límites y condiciones que establezca el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador;

VII) Las previstas en la Ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, que incluye las representaciones y misiones diplomáticas y consulares, organismos internacionales y otros organismos gubernamentales extranjeros acreditados ante el gobierno nacional, conforme lo dispuesto en dicha Ley;

VIII) Fluidos, tejidos y órganos biológicos humanos, para procedimientos médicos a realizarse conforme la legislación aplicable para el efecto; y,

IX) Las transferencias realizadas al exterior de hasta US\$ 1.000 (MIL DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA).

c. En los pagos efectuados desde el exterior por concepto de servicios e intangibles, el impuesto se causa al momento del respectivo registro contable o en la fecha de inicio de la prestación del servicio o utilización del intangible, lo que suceda primero.

d. No se causará el impuesto a la salida de divisas cuando el pago desde el exterior sea efectuado con recursos que generaron este impuesto cuando salieron del Ecuador.

2. Para el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el país, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas no ingresen al Ecuador, el impuesto se presume se causará



180 días después de que las mercancías arriben al puerto de destino, en el caso de exportación de bienes o de haber iniciado la prestación del servicio, en el caso de exportación de servicios.

Para los efectos de este artículo, actividades de exportación de servicios se entenderá a toda operación que cumpla las siguientes condiciones:

- a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;*
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;*
- c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar en el extranjero total o parcialmente, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,*
- d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador.”*

3.4 No son objeto del Impuesto Salida de Divisas

En la ley reformativa para la equidad tributaria en el siguiente artículo después del art.156 sobre el hecho generador encontramos lo siguiente:”

Art. (...).- No son objeto de impuesto a la salida de divisas las transferencias, envío o traslados de divisas al exterior realizadas por los siguientes sujetos:”

No son exoneraciones del impuesto, sino que son no generadoras de impuesto. Esto se da por el sujeto que realiza los actos más no por el tipo de transacción que se realiza.

“I) Entidades y organismos del Estado inclusive empresas públicas, según la definición contenida en la Constitución de la República.”

Esto hace referencia a que cualquier entidad o institución del estado como las empresas públicas que efectúen salida de divisas no generan el impuesto a la salida de divisas.

“II) Organismos internacionales y sus funcionarios extranjeros debidamente acreditados en el país; misiones diplomáticas, oficinas consulares, o funcionarios extranjeros de estas entidades, debidamente acreditados en el país, y bajo el sistema de reciprocidad, conforme la "Ley sobre inmunidades,



privilegios y franquicias diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales", y los Convenios Internacionales vigentes."

Este se fundamenta en el principio de reciprocidad.

"III) De igual manera se exceptúa el principal, interés, y comisiones y demás pagos por conceptos de servicio de la deuda pública, del impuesto a salida de capitales."

No genera impuesto a la salida de divisas los pagos o transferencias por deuda pública, ya que no solo el estado es quien paga la deuda pública sino en ocasiones la deuda pública es pagada por otros.

Esto se complementa con el reglamento a la aplicación del impuesto a la Salida de Divisas en su artículo 7 que dice lo siguiente: *Transferencias, traslados, envíos o retiros que no son objetos del impuesto.-*

No se causa el impuesto a la salida de divisas en los siguientes casos:

- 1. Cuando quienes soliciten la transferencia, traslado o envío de divisas al exterior, o realicen el retiro de divisas desde el exterior, sean Instituciones del Estado, según la definición contenida en la Constitución Política de la República, de conformidad con el artículo 158 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.*

Según nuestra constitución de la república del Ecuador en su Art. 225.- "El sector público comprende: 1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social. 2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado. 3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado. 4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos."

Y Art. 226.- "Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución."



2. *“Cuando quienes soliciten la transferencia, traslado o envío de divisas al exterior, o realicen el retiro de divisas desde el exterior, sean misiones diplomáticas, oficinas consulares, representaciones de organismos internacionales o funcionarios extranjeros de estas entidades, debidamente acreditados en el país, y bajo el sistema de reciprocidad, conforme la "Ley sobre inmunidades, privilegios y franquicias diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales", y los convenios internacionales vigentes.”*

Este artículo que dice que no se genera el impuesto a la salida de divisas debería ir en las exoneraciones puesto que lo lógico sería que en el mismo artículo del hecho generador debería decir que hechos o circunstancias no generan el hecho generador. Por ser un artículo diferente debería ser considerado como exoneraciones al impuesto a la salida de divisas. Pues la no sujeción al impuesto es que la circunstancia jurídica no se aplica o no se ajusta al hecho generador. Por esta razón debería decirse en el hecho generador, en que situaciones se aplican y en cuales no se aplican.

3.5 Análisis del impacto de la recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas en la Zona 6

El impuesto a la Salida de Divisas, cuya finalidad principal es reducir la salida de divisas al exterior del país, desde que se creó y entró en vigencia ha tenido una serie de reformas, que han modificado principalmente al Hecho Generador y a la Tarifa.

Hay que tener en cuenta que las reformas que se realizan a la normativa tributaria, son para corregir errores o vacíos que pueden tener las normas, por ejemplo para prever o impedir que se realicen evasiones y elusión de los tributos, ya que estos producirían una recaudación menor al fisco y por ende generaría daño al Estado.

Debemos tener claro la diferencia entre la evasión de tributos y la elusión de tributos. En el primer caso es un delito, se caracteriza en que la persona utiliza medios ilegales para no cumplir su obligación, como por ejemplo cambiar la realidad de los hechos. En el Segundo caso se busca la forma de no pagar tributos de una forma legal, basándose en vacíos legales o en falta de especificaciones de la ley, para de esta manera no pagar los tributos. La



elusión fiscal es buscar la forma de no pagar los tributos de una forma legal, aprovechándose de lo no especificado en la ley que puede generar diversas opciones todas legales, acogiéndose el contribuyente a la que más le convenga.

Uno de los elementos del ISD, fue reformado varias veces desde su creación, me refiero a la tarifa, lo cual afectó directamente a la recaudación.

Según el SRI en el oficio No. 101012015opln002579 enviado el 03 de agosto de 2015, sobre las recaudaciones del Impuesto a la Salida de Divisas en la Zona 6 desde el año de su implementación hasta el año 2014, tiene los siguientes datos:

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS ZONA 6				
Provincia	2008	2009	2010	2011
Azuay	\$888.058,60	\$3.071.505,48	\$7.898.180,53	\$9.151.918,88
Cañar	\$60,45	\$6.302,16	\$518,82	-
Morona Santiago	-	\$1.502,32	\$116,52	-
Total	\$888.119,05	\$3.079.309,96	\$7.898.815,87	\$9.151.918,88

Provincia	2012	2013	2014
Azuay	\$20.747.282,45	\$21.346.779,31	\$21.357.755,48
Cañar	-	-	-
Morona Santiago	-	-	-
Total	\$20.747.282,45	\$21.346.779,31	\$21.357.755,48

Fuente: SRI.



A finales del año 2008 en el registro oficial n°497 del 30 diciembre 2008 se anuncia la primera modificación al impuesto a la salida de divisas, y una de ellas es a la tarifa, la cual cambia del 0,5% al 1%, esta entra en vigencia en el año 2009. Esta modificación causó un incremento notorio en la recaudación del impuesto. Como se puede observar en la tabla, en la provincia del Azuay se había recaudado en el 2008 un total de \$888.058,60. En el año 2009 subió la recaudación a un total de \$3.071.505,48. De igual manera se puede observar un incremento en la recaudación de la provincia de Cañar que de \$60,45 en el año 2008, subió a \$6.302,16 al año 2009.

Las reformas continuaron, y para diciembre del 2009 en el R.O.94-S, 23-XII-2009 fueron realizados algunos cambios al ISD, uno de estos fue el de duplicar la tarifa del impuesto, es decir aumentar del 1% al 2%. Esta reforma también produjo un aumento positivo en la recaudación del impuesto en la provincia del Azuay como podemos observar en la tabla, de \$3.071.505,48 recaudado en el año 2009 a \$7.898.180,53 recaudado en el año 2010, pero no sucedió lo mismo en la provincia del Cañar y la provincia de Morona Santiago que tuvieron un descenso en la cantidad recaudada. Aun así se produjo una recaudación mayor que la del año 2009 en la zona 6.

Para finales del año 2011 en el R.O. 583-S, 24-XI-2011 se anuncia una subida a la tarifa del ISD al 5% lo que significa un aumento del 150% de la tarifa anterior. Esto genera un aumento en la recaudación lógicamente en el último mes del 2011, pues la ley entró en vigencia el mes inmediato siguiente de su publicación. Por este motivo como podemos observar en la tabla, en el Azuay la recaudación del impuesto se incrementa de \$7.898.180,53 a \$9.151.918,88.

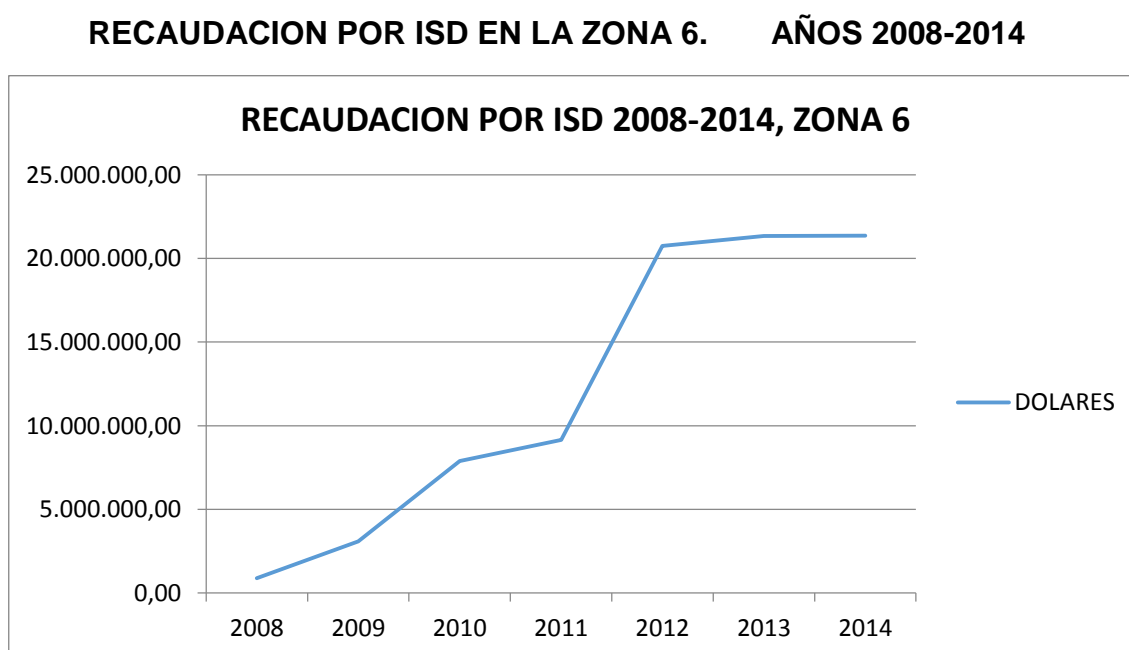
En el año 2012 se mantiene la tarifa del 5%, logrando una recaudación en la provincia del Azuay de un total de \$20.747.282,45. Es obvio que se recaudó más que en el 2011 pero no sería lógico comparar con lo obtenido ese año, ya que ese año la recaudación se fundamentó en dos tarifas la del 2% hasta el mes de noviembre y la del 5% la del mes de diciembre. Por esta razón la comparo con la del año 2010, que en la provincia del Azuay se logró recaudar un total de \$7.898.180,53. Se supone que con el aumento de la tarifa del 150% se debería haber recaudado una cantidad de

\$19.745.451,325 en el año 2012, pero en realidad se recaudó \$20.747.282,45. Esto quiere decir que aumentó la salida de divisas en vez de disminuir.

Desde finales del año 2011 hasta la actualidad se mantiene la tarifa al 5%. Aunque se mantenga la tarifa, podemos observar en la tabla que se mantiene un incremento en la recaudación del impuesto, partiendo del año 2012 que se logró recaudar un total de \$20.747.282,45, en el año 2013 un total de \$21.346.779,31 y en el año 2014 un total de \$21.357.755,48 en la Zona 6, lo que significa que ha aumentado la salida de divisas y que a pesar de todas las reformas, el impuesto no está cumpliendo con su finalidad, que es el de evitar la salida de divisas al exterior, por esta razón da a entender que el auténtico fin del ISD, es el de aumentar simplemente los ingresos fiscales.

Por lo tanto las reformas realizadas a la tarifa han afectado directamente a la recaudación del impuesto, haciendo que se incremente considerablemente el mismo y no han conseguido el fin de evitar la salida de divisas al exterior.

Esto puede visualizarse en el siguiente gráfico:



Fuente: SRI

Realizado por el autor.

Esto hace referencia a la recaudación obtenida por el ISD y se puede observar como la recaudación del impuesto se ha ido elevando con el paso de los años.

En la siguiente tabla se puede observar la cantidad de divisas que sale al exterior y la recaudación obtenida por dichas divisas en la zona 6.

Tabla: monto recaudado y divisas salidas al exterior en la zona 6. Años 2008-2014

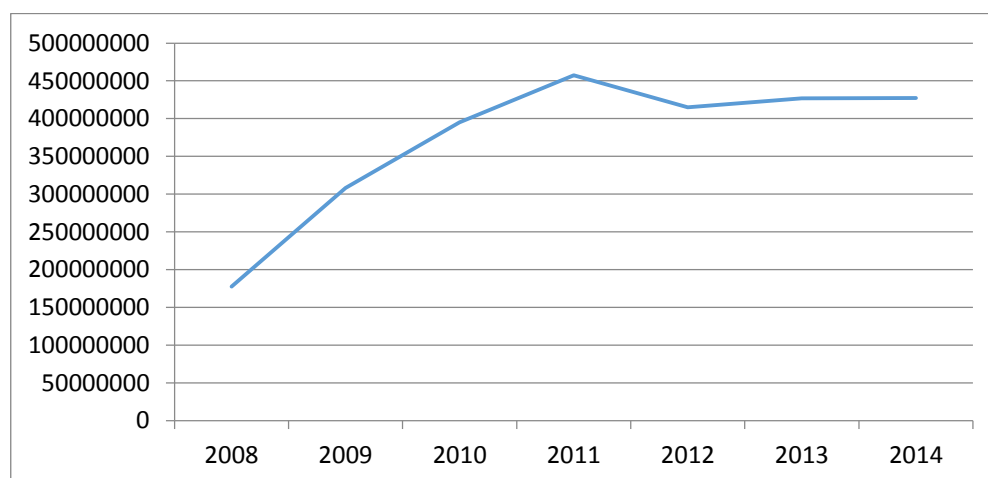
TARIFA	0.5%	1%	2%	2%	5%	5%	5%
AÑO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
MONTO RECAUDADO	888.119,05	3.079.309,96	7.898.815,87	9.151.918,88	20.747.282,45	21.346.779,31	21.357.755,48
DIVISAS SALIDAS	177623810	307930996	394940793,5	457595944	414945649	426935586,2	427155109,6

Fuente: SRI

Realizado por el autor.

En el siguiente gráfico se puede observar como la cantidad de divisas que salen al exterior tiende a ascender, aunque haya aumentado la tarifa del impuesto, las divisas siguen saliendo al exterior.

Gráfico de la salida de divisas de la zona 6. Años 2008-2014.



Fuente: SRI



Realizado por el autor.

Hay que destacar que en la gráfica hay una curva descendente la cual corresponde al año 2011, año en el cual la tarifa con la que se recaudó fue del 2% hasta el mes de noviembre, ya que en el mes de diciembre se recaudó con la tarifa del 5%. Por esta razón se ha hecho un valor aproximado de la cantidad de divisas que salió en ese año. Aun así se puede observar que la cantidad de divisas sigue una línea ascendente, por lo tanto se comprueba que el impuesto a la salida de divisas no está cumpliendo su finalidad, a pesar que se haya reformado varias veces.

CONCLUSIONES

- Los tributos tienen dos finalidades: una fiscal, la cual es recaudar los fondos para el gasto público y de esta manera dar cumplimiento a los fines del estado y una finalidad extrafiscal que servirá para incentivar o desincentivar ciertas actividades.
- Los impuestos reguladores tienen como finalidad el de ayudar al logro de objetivos económicos y sociopolíticos del estado, este tipo de impuestos se establecen como política fiscal y de esta manera influye en los individuos en su toma de decisiones y corrige fallas dentro del sistema económico, pero nunca dejan de tener como objetivo recaudar, aunque pasa a ser un objetivo de segundo plano.
- El Impuesto a la Salida de Divisas como impuesto regulador tiene como fin principal evitar la fuga de capitales al exterior, y en segundo plano el fin recaudador, pero como hemos visto no está cumpliendo su fin principal.
- El Impuesto a la Salida de Divisas, que cumple con algunas características de los impuestos heterodoxos, pues aunque es un impuesto nuevo, de fácil gestión, tiene gran potencial económico y



por lo tanto, sirve para recaudar grandes cantidades de dinero de una forma sencilla y rápida, ya que no se aplica un control como en el resto de impuestos tradicionales, sin embargo si consideramos como el fin principal por el que fue creado, el de evitar la fuga de capitales del territorio nacional, se podría decir, que no está cumpliendo con dicho objetivo, ya que con los datos obtenidos de las recaudaciones en los últimos años se ha observado que no se ha reducido la fuga de capitales y se sigue enviando divisas al exterior. Es decir al no cumplir el objetivo por el que fue creado, se ha convertido en un impuesto simplemente recaudador ya que los ingresos que ha generado han sido altos, con lo cual podríamos entender su permanencia en el régimen tributario y por este motivo se le podría considera como un impuesto tradicional.

- El impuesto a la salida de divisas que se encuentra regulado en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador se encuentra bien estructurado salvo el caso del artículo siguiente del hecho generador Art. (...).- (Agregado por el Art. 40 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- que dice que no se genera el impuesto a la salida de divisas, el cual debería ir en las exoneraciones, puesto que lo lógico es que tendría que constar en el mismo artículo del hecho generador, cuales hechos o circunstancias no generan el hecho generador. Por ser un artículo diferente debería ser considerado como exoneraciones al impuesto a la salida de divisas. Pues la no sujeción al impuesto es que la circunstancia jurídica no se aplica o no se ajusta al hecho generador. Por esta razón debería decirse en el hecho generador en que situaciones se aplican y cuales no se aplican.
- El Impuesto a la Salida de Divisas a sufrido una serie de reformas en muy poco tiempo, produciendo un aumento en la recaudación de dicho impuesto y provocando incertidumbre en algunos sectores y en general en las personas.



- Aunque se haya incrementado la tarifa del impuesto, a partir de las varias reformas desde su creación, estas no han impedido que las divisas sigan saliendo al exterior del país.



Bibliografía

- Blacio, R. (22 de Octubre de 2009). *derechoecuador.com*. Recuperado el 15 de Febrero de 2015, de derechoecuador.com:
<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2009/10/22/el-tributo-en-el-ecuador>
- Amaro, R. (Julio de 2010). *econlink.com.ar*. Recuperado el 8 de febrero de 2015, de <http://www.econlink.com.ar/tributo>
- Amaro, R. (s.f.). *econlink.com.ar*. Recuperado el 8 de Febrero de 2015, de <http://www.econlink.com.ar/contribucion-especial>
- Cabanellas, G. (2009). *Diccionario Jurídico elemental* (Decimonovena ed.). Heliasta S.R.L. Recuperado el 15 de Julio de 2015
- Chiriboga, M. B. (2009). *Manual Tributario*. 277. Ecuador.
- Econlink. (s.f.). *econlink.com.ar*. Recuperado el 8 de Febrero de 2015, de <http://www.econlink.com.ar/eficiencia-equidad/tributos>
- Econlink. (s.f.). *econlink.com.ar*. Recuperado el 8 de Febrero de 2015, de <http://www.econlink.com.ar/concepto-de-impuesto>
- econlink.com.ar*. (s.f.). Recuperado el 8 de Febrero de 2015, de <http://www.econlink.com.ar/concepto-de-impuesto>
- Finanlag. (Mayo de 2012). Recuperado el 9 de Febrero de 2015, de FINANLAG:
<http://finanlag.blogspot.com/2012/05/tasas-impuestos-precios-publicos-y.html>
- Gerencie.com. (20 de Diciembre de 2010). *Gerencie.com*. Recuperado el 20 de Marzo de 2015, de <http://www.gerencie.com/elementos-del-tributo.html>
- licleo. (9 de Abril de 2013). *Taxes et Drotis*. Recuperado el 18 de Julio de 2015, de <https://taxesetdroits.wordpress.com/2013/04/09/el-hecho-generator-o-imponible/>
- observatoriofiscal.org. (s.f.). *observatoriofiscal.org*. Recuperado el 15 de Marzo de 2015, de <http://www.observatoriofiscal.org/i/168.html>
- Pérez Royo, F. (2001). *Derecho financiero y Tributario parte General* (Octava ed.). Madrid: Civitas.
- Perez, F. (2001). *Derecho Financiero y Tributario Parte Geeral* (8 ed.). Madrid: Edit. Civitas. Recuperado el 8 de Febrero de 2015
- Ramírez, M. J. (2013). *Los Tributos Heterodoxos en la Comunidad Andina y sus consecuencias jurídicas*. Universidad Andina Simon Bolívar, Quito. Recuperado el Julio de 15 de 2015
- Rengifo, P. (Septiembre de 2014). Recuperado el 10 de Marzo de 2015, de <http://repositorio.espe.edu.ec/bitstream/21000/8957/1/T-ESPE-048184.pdf>
- SRI. (s.f.). *sri.gov.ec*. Recuperado el 17 de Marzo de 2015, de <http://www.sri.gob.ec/de/impuesto-ambiental-a-la-contaminacion-vehicular>



sri.gov.ec. (s.f.). Recuperado el 17 de Marzo de 2015, de <http://www.sri.gob.ec/de/base-legal9>

Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Recuperado el 18 de Julio de 2015

Troya, J. V. (1984). *Estudios de Derecho Tributario*. 19. Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación Editorial Nacional.

Troya, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: CEP. Recuperado el 10 de Febrero de 2015

Yáñez, H. J. (2012). *Borrador de discusión, Impuestos Indirectos en Chile: Análisis y Propuestas de reformas*, 16. Chile.

Normativa Jurídica

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ECUADOR. Corporación de estudios y publicaciones, Quito Ecuador, 2005.
- LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR. Publicado en el Registro Oficial 223, del 30 de Noviembre 2007
- REGLAMENTO PARA LA APLICACION DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS. Decreto Ejecutivo 1058 Registro Oficial Suplemento 336 de 14-may-2008, Última modificación: 23-ene-2013.
- LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 del 17 de Noviembre del 2004.
- CODIGO TRIBUTARIO. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio del 2005